

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

GERARDA HOGANA

przedstawiona w dniu 7 listopada 2019 r.(1)

Sprawa C-488/18

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

przeciwko

Golfclub Schloss Igling e.V.

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienia – Artykuł 132 ust. 1 lit. m) – Świadczenie usług ściśle związanych ze sportem – Skutek bezpośredni – Zakres swobodnego uznania państw członkowskich – Zasada neutralności podatkowej – Zasada równego traktowania – Pojęcie organizacji nienastawionych na osiągnięcie zysku

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”).
2. Został on złożony w toku postępowania, którego stronami są Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (urząd skarbowy w Kaufbeuren, delegatura w Füssen, Niemcy, zwany dalej „urzędem skarbowym”) i Golfclub Schloss Igling e.V. (zwany dalej „Golfclub”), a którego przedmiotem jest odmowa zwolnienia przez urząd skarbowy z podatku od wartości dodanej (VAT) niektórych świadczonych przez Golfclub usług ściśle związanych z uprawianiem golfa.
3. W niniejszej sprawie należy zasadniczo rozstrzygnąć, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 można uznać za wystarczająco precyzyjny i bezwarunkowy, a przez to za wywołujący skutek bezpośredni, mimo że w jego treści odwołano się po prostu do „niektórych usług ściśle związanych ze sportem”.

I. Prawo Unii

A. Dyrektywa 2006/112

4. Artyku? 132 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) stanowi, co nast?puje:

„1. Pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? nast?puj?ce transakcje:

[...]

m) ?wiadczenie niektórych us?ug ?ci?le zwi?zanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osi?ganie zysku na rzecz osób uprawiaj?cych sport lub uczestnicz?cych w wychowaniu fizycznym;

n) ?wiadczenie niektórych us?ug kulturalnych, a tak?e dostawa towarów ?ci?le z nimi zwi?zanych, przez podmioty prawa publicznego lub inne instytucje kulturalne uznane przez dane pa?stwo cz?onkowskie”.

B. Prawo niemieckie

5. Zgodnie z § 4 ust. 22 Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”), w brzmieniu ustalonym na dzie? 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386), z podatku zwalnia si? nast?puj?ce transakcje:

„a) konferencje, kursy i inne wydarzenia o charakterze naukowym lub edukacyjnym organizowane przez osoby prawne prawa publicznego, wy?sze szko?y administracji i ekonomii, uniwersytety powszechne lub organy realizuj?ce cele u?yteczno?ci publicznej lub cele organizacji zawodowych, je?eli g?ówna cz??? przychodów s?u?y pokryciu kosztów;

b) pozosta?e wydarzenia kulturalne i sportowe organizowane przez podmioty wskazane w lit. a), je?eli uzyskiwane wynagrodzenie pochodzi z op?at za udzia?”.

6. Przepisy §§ 51, 52, 55, 58, 59, 60 i 61 Abgabenordnung (niemieckiej ordynacji podatkowej, zwanej dalej „AO”) stanowi?y:

„§ 51

Przepisy ogólne

1. Je?eli ordynacja przyznaje osobie prawnej przywileje podatkowe z tej przyczyny, ?e osoba prawna realizuje, w sposób bezpo?redni i wy??czny, cele po?ytku publicznego, cele charytatywne lub religijne (cele uprzywilejowane pod wzgl?dem podatkowym), stosuje si? poni?sze przepisy. Za osob? prawn? uwa?a si? osob? prawn?, stowarzyszenie lub mas? maj?tkow? zgodnie z definicjami zawartymi w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Wyodr?bnionych pod wzgl?dem funkcjonalnym jednostek osób prawnych (dzia?ów) nie uwa?a si? za samodzielne podmioty podlegaj?ce opodatkowaniu.

[...]

§ 52

Cele po?ytku publicznego

1. Osoba prawna realizuje cele po?ytku publicznego, je?eli jej dzia?alno?? polega na d??eniu w sposób altruistyczny do poprawy sytuacji ogó?u spo?ecze?stwa pod wzgl?dem materialnym, duchowym lub moralnym. D??enie do poprawy sytuacji ogó?u spo?ecze?stwa nie wyst?puje wówczas, gdy kr?g osób czerpi?cych z niego korzy?ci jest ograniczony, na przyk?ad do cz?onków

rodziny lub pracowników przedsiębiorstwa, lub wówczas, gdy jest on zakreślony w taki sposób, że może być jedynie wski, w szczególności wskutek zastosowania kryteriów geograficznych lub zawodowych. Sama okoliczność, że osoba prawna przekazuje swoje środki podmiotowi prawa publicznego, nie wystarcza do uznania, iż występuje działanie do poprawy sytuacji ogółu społeczeństwa.

2. Bez uszczerbku dla przepisów ust. 1 następujące działania uznaje się za działanie do poprawy sytuacji ogółu społeczeństwa:

[...]

21) propagowanie sportu (przy czym za sport uznaje się również szachy);

[...]

§ 55

Działalność realizowana w sposób altruistyczny

1. Działanie do poprawy sytuacji lub wsparcie ma charakter altruistyczny, jeżeli nie służy głównie realizacji własnych celów gospodarczych osoby prawnej, na przykład celów handlowych lub innych celów zarobkowych, i spełnione są wymienione poniżej przesłanki.

1) Środki należące do osoby prawnej mogą być wykorzystywane wyłącznie w jej celach statutowych. Członkowie lub wspólnicy (członkowie na potrzeby stosowania niniejszych przepisów) nie mogą uczestniczyć w zyskach ani jako członkowie otrzymywać jakichkolwiek przydziałów ze środków należących do osoby prawnej. Osoba prawna nie może wykorzystywać swoich środków w celach związanych bezpośrednio lub pośrednio z popieraniem lub wspieraniem partii politycznych.

2) Z chwilą ustania członkostwa albo rozwiązania lub likwidacji osoby prawnej członkom można wypłacić środki jedynie w kwocie nieprzewyższającej wysokość opłaconych przez nich wkładów kapitałowych i godziwej wartości rynkowej dokonanych przez nich wkładów rzeczowych.

3) Osoba prawna nie może przysparzać korzyści żadnej osobie poprzez wydatkowanie środków na cele niezwiązane z przedmiotem swojej działalności ani wypłacanie nieproporcjonalnie wysokiego wynagrodzenia.

4) Z chwilą rozwiązania lub likwidacji osoby prawnej lub z chwilą zaprzestania prowadzenia działalności w realizowanym dotychczas celu skądniki majątku osoby prawnej, których wartość przewyższa wartość opłaconych przez członków wkładów kapitałowych i godziwą wartość rynkową dokonanych przez nich wkładów rzeczowych, mogą być przeznaczone wyłącznie na cele uprzywilejowane pod względem podatkowym (zasada zaangażowania skądników majątku). Wymóg ten uważa się za spełniony również wówczas, gdy skądniki majątku mają zostać przekazane innej osobie prawnej, której przyznano przywileje podatkowe, lub osobie prawnej prawa publicznego na cele uprzywilejowane pod względem podatkowym.

5) Bez uszczerbku dla przepisów § 62 osoba prawna co do zasady niezwłocznie wykorzystuje swoje środki na potrzeby realizacji uprzywilejowanych pod względem podatkowym celów statutowych. Zaangażowanie środków w celu nabycia lub utworzenia skądników majątku służy realizacji celów statutowych również uważa się za należyty sposób ich wykorzystania. Środki uważa się za wykorzystane niezwłocznie, jeżeli są one wykorzystane na potrzeby realizacji uprzywilejowanych pod względem podatkowym celów statutowych nie później niż w ciągu dwóch

lat kalendarzowych lub obrotowych następujących po ich uzyskaniu.

[...]

§ 58

Rodzaje działalności, które mogą być prowadzone bez uszczerbku dla przywileju podatkowego

Możliwość korzystania z przywileju podatkowego nie wyklucza okoliczności, że:

[...]

8) osoba prawna organizuje wydarzenia towarzyskie, które mają charakter drugorzędny względem jej działalności uprzywilejowanej pod względem podatkowym,

9) stowarzyszenie sportowe propaguje, oprócz nieodpłatnej działalności sportowej, także odpłatną działalność sportową,

[...]

§ 59

Warunki wstępne przyznania przywilejów podatkowych

Przywileje podatkowe są przyznawane wówczas, gdy w statucie, akcie założycielskim lub innym dokumencie założycielskim (statucie na potrzeby stosowania niniejszych przepisów) określającym cel działalności osoby prawnej wskazano, że taki cel spełnia wymogi określone w §§ 52–55 i że jest on realizowany w sposób bezpośredni i wyśzczególniony, przy czym faktycznie wykonywane czynności zarządu mają być zgodne z tymi zapisami statutu.

§ 60

Wymogi, którym ma odpowiadać statut

1. Cele statutowe i środki służące ich osiągnięciu określa się w sposób na tyle precyzyjny, aby w oparciu o statut można było ustalić, czy spełnione są warunki wstępne przyznania przywilejów podatkowych. Statut spełnia kryteria określone w załączniku 1.

2. Statut ma być zgodny z obowiązującymi wymogami w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od działalności gospodarczej przez cały okres rozliczeniowy, a w odniesieniu do innych podatków – w chwili powstania zobowiązania podatkowego.

§ 61

Statutowe określenie sposobu zaangażowania składników majątku

1. Składniki majątku uważa się za odpowiednio zaangażowane pod względem podatkowym (§ 55 ust. 1 pkt 4), jeżeli cel, w jakim mają one zostać wykorzystane z chwilą rozwiązania lub likwidacji osoby prawnej lub z chwilą zaprzestania prowadzenia działalności w realizowanym dotychczas celu, jest określony w statucie w sposób na tyle precyzyjny, że w oparciu o statut można ustalić, czy taki cel jest uprzywilejowany pod względem podatkowym.

2. (uchylony)

3. W razie takiej następnej zmiany zapisu dotyczącego sposobu zaangażowania składników

majtku, która powoduje, że ów zapis przestaje odpowiadać wymogom określonym w § 55 ust. 1 pkt 4, uważa się, iż ów zapis był od samego początku nieodpowiedni do celów podatkowych. Przepisy § 175 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 2 stosuje się z zastrzeżeniem, że decyzje określające wysokość zobowiązań podatkowych mogą być wydawane, uchylane lub zmieniane w zakresie, w jakim odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych w ciągu dziesięciu lat kalendarzowych poprzedzających zmianę zapisu dotyczącego sposobu zaangażowania składników majątku”.

II. Okoliczności powstania sporu

7. Golfclub jest zarejestrowanym stowarzyszeniem, które w roku mającym znaczenie dla sprawy (2011) nie było uznane za organizację pożytku publicznego w rozumieniu §§ 51 i nast. AO. Zgodnie ze statutem stowarzyszenia jego celem jest kultywowanie i promowanie golfa jako dyscypliny sportu. W tym celu Golfclub utrzymuje pole golfowe i przynależne do niego obiekty, które są dzierżawione spółce Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (zwanej dalej „Golfplatz”). Zgodnie z art. 13 ust. 3 statutu stowarzyszenia w przypadku dobrowolnej lub przymusowej likwidacji składniki jego majątku są przekazywane osobie lub instytucji wskazanej przez walne zgromadzenie.

8. W dniu 25 stycznia 2011 r. Golfplatz został przejęty przez Golfclub za kwotę 380 000 EUR. W celu sfinansowania tej transakcji Golfclub zaciągnął u swoich członków pożyczki oprocentowane według stopy 4% w stosunku rocznym i spłaćane przy zastosowaniu stawki 5% w skali roku.

9. W tym samym roku Golfclub uzyskał z tytułu wymienionych poniżej rodzajów działalności dochód w wysokości 78 615,02 EUR:

- (i) przyznawanie prawa do korzystania z pola golfowego;
- (ii) wypożyczanie piłek golfowych;
- (iii) wynajem caddies;
- (iv) sprzedaż kijów golfowych;
- (v) organizowanie i przeprowadzanie turniejów golfowych i imprez, w ramach których Golfclub pobierał opłaty startowe za udział.

10. Urząd skarbowy odmawia zwolnienia owych rodzajów działalności z VAT z tej przyczyny, że zgodnie z § 4 ust. 22 UStG zwolnione są jedynie opłaty za udział, przy czym zwolnienie nie może zostać zastosowane nawet w odniesieniu do organizowania i przeprowadzania turniejów golfowych, ponieważ Golfclub nie stanowi organizacji pożytku publicznego w rozumieniu §§ 51 i nast. AO. W istocie w statucie stowarzyszenia nie wskazano wystarczająco precyzyjnie, w jaki sposób składniki jego majątku mają zostać zaangażowane w razie likwidacji, zaś z faktu przejęcia Golfplatz wynika, że stowarzyszenie nie realizuje wyśzczególnionych celów, które nie są uogólnieniem zysku.

11. Wydana przez urząd skarbowy decyzja w sprawie Golfclub została uchylona przez Finanzgericht München (sąd ds. finansowych w Monachium, Niemcy) z tej przyczyny, że Golfclub jest organizacją nienastawioną na osiągnięcie zysku w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, a ów przepis, który wywołuje skutek bezpośredni, nakłada na państwa członkowskie obowiązek zwolnienia wszystkich prowadzonych przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku rodzajów działalności ściśle związanych z uprawianiem sportu.

III. Okoliczności faktyczne i wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

12. Urząd skarbowy wniosł do sądu odsyłającego o rewizję wyroku wydanego przez Finanzgericht (sąd ds. finansowych). Sąd odsyłający uważa, że rozstrzygnięcie sporu zależy, z jednej strony, od ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 wywołuje skutek bezpośredni, co oznacza, iż organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku mogą bezpośrednio się powoływać na ten przepis w razie nieprawidłowej transpozycji dyrektywy. Z drugiej strony spór dotyczy samego znaczenia pojęcia „organizacji nienastawionych na osiągnięcie zysku”, którym posługują się w rzeczonym przepisie.

13. Co się tyczy pierwszej z tych kwestii, sąd krajowy wyjaśnia, że powził wątpliwości co do tego, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 wywołuje skutek bezpośredni, ponieważ w wyroku z dnia 15 lutego 2017 r., *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, pkt 23, 24), Trybunał orzekł, iż art. 13 cz. IV A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (zwana dalej „szóstą dyrektywą”) nie wywołuje skutku bezpośredniego. Przy formułowaniu tego wniosku Trybunał wziął pod uwagę w szczególności fakt, że ów przepis, tak samo zresztą jak jest to w przypadku art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, odnosi się do „niektórych usług”, w związku z czym przyznaje państwom członkowskim margines uznania w związku z określeniem, które świadczenia mają podlegać zwolnieniu. Trybunał stwierdził więc, że przepis ten nie spełnia wymogów dotyczących możliwości bezpośredniego powoływania się na niego przed sądami krajowymi.

14. Jeżeli chodzi natomiast o drugą z tych kwestii, to sąd krajowy zastanawia się, czy pojęcie „organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku”, którym posługują się w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, należy traktować jako autonomiczne pojęcie właściwe dla prawa Unii, a jeżeli tak jest, to czy należy je interpretować w ten sposób, że ustanawia ono wymóg, zgodnie z którym, aby organizacja mogła być uznana za organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, musi ona zawrzeć w swoim statucie zapis przewidujący, iż w razie podjęcia decyzji o przekazaniu jej majątku na rzecz innej organizacji owa inna organizacja również ma realizować cel, który nie służy osiągnięciu zysku.

15. W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy art. 132 ust. 1 lit. m) [dyrektywy 2006/112], zgodnie z którym »świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym«, ma bezpośredni skutek, wobec czego organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku mogą się w braku transpozycji bezpośrednio powoływać na ten przepis?

2. W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy w wypadku »organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku« w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) [dyrektywy 2006/112] chodzi

- poj?cie, które nale?y interpretowa? w sposób autonomiczny na podstawie prawa Unii,
- czy te? pa?stwa cz?onkowskie mog? uzale?ni? istnienie tego rodzaju organizacji od spe?nienia wymogów takich jak okre?lone w § 52 w zwi?zku z § 55 Abgabenordnung (niemieckiej ordynacji podatkowej) (albo w §§ 51 i nast. Abgabenordnung uj?tych ca?o?ciowo)?

3. Je?eli jest to poj?cie, które nale?y interpretowa? w sposób autonomiczny na podstawie prawa Unii: czy organizacja nienastawiona na osi?ganie zysku w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) [dyrektywy 2006/112] musi dysponowa? regulacjami na wypadek jej likwidacji, na podstawie których jest zobowi?zana przekaza? wtedy swój istniej?cy maj?tek innej nienastawionej na osi?ganie zysku organizacji wspierania sportu i wychowania fizycznego?”.

IV. Analiza

16. Zgodnie z wnioskiem Trybuna?u ogranicz? zakres swojej opinii do pytania pierwszego.
17. W pytaniu pierwszym s?d odsy?aj?cy zmierza do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 wywo?uje skutek bezpo?redni, wobec czego jednostki mog? si? na niego powo?ywa? przed s?dami krajowymi.
18. Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e jednostki mog? si? powo?ywa? na dany przepis przed s?dami krajowymi przeciwko pa?stwu cz?onkowskiemu, w szczególno?ci w przypadku, gdy takie pa?stwo nie transponowa?o dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub gdy dokona?o niew?a?ciwej transpozycji, o ile ów przepis jest bezwarunkowy i wystarczaj?co precyzyjny(2).
19. Przepis prawa Unii uwa?a si? za bezwarunkowy, je?eli ustanawia on zobowi?zanie niepoddane ?adnym warunkom i nieuzale?nione, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje Unii lub pa?stwa cz?onkowskie jakiegokolwiek aktu(3). Aby przepis mo?na by?o uzna? za wystarczaj?co precyzyjny, musi on formu?owa? zobowi?zanie w sposób niedwuznaczny i bezwarunkowy(4).
20. W przypadku art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 wskazówki w przedmiocie tego, jakiej odpowiedzi nale?y udzieli? na pytanie skierowane przez s?d odsy?aj?cy, mo?na znale?? w dotychczasowym orzecznictwie.

A. Analiza w ?wietle dotychczasowego orzecznictwa Trybuna?u

21. Na pierwszy rzut oka wczesne orzecznictwo Trybuna?u dotycz?ce art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 – do którego mo?na zaliczy? takie wyroki jak wyrok z dnia 16 pa?dziernika 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571), wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95), i wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., The Bridport and West Dorset Golf Club (C?495/12, EU:C:2013:861) – mo?e sk?ania? do przyj?cia tezy, ?e pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane do zwolnienia wszelkich us?ug ?ci?le zwi?zanych z uprawianiem sportu, które s? ?wiadzczone przez organizacje nienastawione na osi?ganie zysku. Uwa?am jednak, ?e dok?adniejsza analiza owych wyroków prowadzi do wniosku, i? w rzeczywisto?ci wcale tak nie jest.

22. W wyroku z dnia 16 pa?dziernika 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, pkt 27), Trybuna? orzek?, ?e „[...] intencj? art. 13 cz??? A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy nie jest przyznanie zwolnienia przewidzianego w tym przepisie jedynie niektórym dziedzinom sportu, lecz dotyczy on uprawiania sportu w ogóle [...]”. W ramach

tej sprawy kluczowe znaczenie miało ustalenie, czy skądki uiszczane przez drużyny hokejowe na rzecz England Hockey w zamian za świadczenie usług przez ową organizację są objęte VAT.

23. Przy formułowaniu odpowiedzi na pierwsze pytanie sądu odsyłającego Trybunał stwierdził w pierwszej kolejności, że świadczenie usług w rozumieniu (obecnie obowiązującego) art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 obejmuje usługi świadczone formalnie nie tylko na rzecz osób fizycznych, ale także na rzecz osób prawnych i stowarzyszeń niemających osobowości prawnej, jeżeli, w szczególności, ich faktycznymi beneficjentami są osoby uprawiające sport. W istocie, w przeciwnym wypadku oznaczałoby to, iż „zwolnienie przewidziane w tym przepisie zależałoby od istnienia stosunku prawnego pomiędzy usługodawcą a osobami uprawiającymi sport w ramach takiej struktury”. Taki rezultat byłby sprzeczny z samym celem owego zwolnienia.

24. Następnie Trybunał poddał analizie pytanie drugie, które dotyczyło tego, czy państwa członkowskie są uprawnione do ograniczenia systemu zwolnień przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 jedynie do usług świadczonych jednostkom uprawiającym sport. W pkt 39 stwierdził on, że dyrektywa nie uprawnia państw członkowskich „do wyłączenia określonej grupy tych usługobiorców z omawianego zwolnienia”, ponieważ państwa członkowskie nie dysponują w tym zakresie swobodą uznania.

25. Podobnie w wyroku z dnia 21 lutego 2013 r., *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), Trybunał uznał – w pkt 21 – że „intencją [art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112] nie jest przyznanie zwolnienia jedynie niektórym dziedzinom sportu”. W związku z tym Trybunał orzekł, w pkt 25, że „niezorganizowana, niesystematyczna i niemająca na celu udziału w zawodach aktywność sportowa może być uznana za uprawianie sportu w rozumieniu tego przepisu”(5). W każdym razie użycie przez Trybunał w tym punkcie czasownika wyrażającego fakultatywność („może”) pozwala przyjąć za ostateczne, że państwom członkowskim przysuguje w tym zakresie swoboda uznania. Można by przypuszczać, że gdyby Trybunał uznał analizowany przepis za bezwarunkowy, to posłużyłby się czasownikiem wyrażającym konieczność (na przykład „musi”).

26. Jeżeliby się zatrzymał w tym miejscu, to można by uznać, że w owych dwóch sprawach Trybunał w sposób milczący założył, iż art. 132 ust. 1 lit. m) wywołuje skutek bezpośredni. Należy jednak również zauważyć, że kwestia bezpośredniej skuteczności nie została w sposób wyraźny podniesiona przed Trybunałem, który w żadnym z tych postępowania nie musiał kierować swojej uwagi w tę stronę.

27. W związku z powyższym, z uwagi na fakt, że w pytaniach analizowanych w wyrokach *Canterbury Hockey Club* i *Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571), oraz *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), nie odniesiono się w sposób jednoznaczny ani do istnienia po stronie państw członkowskich pewnej swobody decydowania o tym, które usługi podlegają zwolnieniu, ani do bezwarunkowego charakteru art. 132 ust. 1 lit. m), uważam, iż z owych wyroków nie da się wyprowadzić żadnych wniosków w odniesieniu do rozpatrywanej tutaj kwestii bezpośredniej skuteczności tego przepisu. Sądzi, że owe orzeczenia należy rozumieć w ten sposób, iż nie wyznaczają one ex ante pewnych rodzajów działań sportowej z zakresu stosowania tego przepisu jedynie z tego względu, że nie spełniają one pewnego konkretnego kryterium będącego przedmiotem rozważań w każdej z tych spraw.

28. W wyroku z dnia 19 grudnia 2013 r., *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, pkt 32), Trybunał orzekł, udzielając odpowiedzi na skierowane przez sąd odsyłający pytania od pierwszego do piątego, że „art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie wyłącza on ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy świadczenia usług polegających na przyznaniu przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, która zarządza polem golfowym i posiada strukturę członkowską, prawa do korzystania z tego pola golfowego graczom niebędącym członkami tej organizacji”. Wyrok

Bridport and West Dorset Golf Club dotyczy? jednak *nie* art. 132 ust. 1 lit. m), lecz art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112(6). Poniewa? art. 134 lit. b) ogranicza pa?stwa cz?onkowskie w zakresie zwolnienia na podstawie art. 132 ust. 1 lit. m) niektórych us?ug ?ci?le zwi?zanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, Trybuna? w sposób dorozumiany, lecz konieczny opar? swoje rozumowanie na za?o?eniu, ?e zosta?y spe?nione przes?anki zastosowania tego przepisu.

29. Zatem nie mo?na uzna?, ?e Trybuna? faktycznie zaj?? si? do?? odr?bn? kwesti? bezpo?redniej skuteczno?ci art. 132 ust. 1 lit. m). Dlatego te? z owego wyroku tak samo nie da si? wyprowadzi? ?adnych wniosków, przynajmniej w odniesieniu do zagadnienia o zasadniczym znaczeniu dla niniejszego post?powania.

30. W ka?dym razie taka indywidualna analiza wcze?niejszych orzecze? ma obecnie niewielkie znaczenie, poniewa? od czasu ich wydania Trybuna? – przynajmniej w dwóch wyrokach, tj. w wyroku z dnia 13 lipca 2017 r., London Borough of Ealing (C?633/15, EU:C:2017:544), i w wyroku z dnia 15 lutego 2017 r., British Film Institute (C?592/15, EU:C:2017:117) – w sposób wyra?ny wskaza?, ?e art. 132 ust. 1 lit. m) przyznaje pa?stwom cz?onkowskim pewn? swobod? uznania w odniesieniu do zwalniania niektórych us?ug ?ci?le zwi?zanych ze sportem. Sam fakt istnienia takiej swobody oznacza, ?e norm zawartych w art. 132 ust. 1 lit. m) nie mo?na uzna? za maj?ce bezwarunkowy charakter. Skoro natomiast wymóg bezwarunkowo?ci stanowi konieczn? przes?ank? zastosowania doktryny skutku bezpo?redniego, art. 132 ust. 1 lit. m) nie mo?na uzna? za bezpo?rednio skuteczny. Punkt ten mo?na zilustrowa? rozwa?aniami na temat owych dwóch orzecze?.

31. Po pierwsze, w wyroku z dnia 15 lutego 2017 r., British Film Institute (C?592/15, EU:C:2017:117), Trybuna? orzek?, ?e art. 13 cz??? A ust. 1 lit. n) sz?stej dyrektywy, który zast?piono ekwiwalentnym brzmieniowo art. 132 ust. 1 lit. n) dyrektywy 2006/112, „nale?y interpretowa? w ten sposób, i? nie ma on skutku bezpo?redniego w takim sensie, ?e w braku transpozycji przepis ten nie mo?e zosta? bezpo?rednio powo?any przez instytucj? prawa publicznego lub inn? [...] instytucj? kulturaln?”.

32. Trybuna? zauwa?y? w szczeg?lno?ci, ?e wyra?enie „niektórych us?ug kulturalnych”, którym pos?u?ono si? w tym przepisie, „nie wymaga obj?cia zwolnieniem wszystkich us?ug kulturalnych, tak ?e pa?stwa cz?onkowskie mog? zwolni? »niektóre« z nich, jednocze?nie opodatkowuj?c VAT pozosta?e”(7). Trybuna? zaj?? takie stanowisko po pierwsze z tego wzgl?du, ?e „wyk?adnia taka nie wchodzi w zakres zwyk?ego znaczenia wyrazu »niektóre« u?ytego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. n) sz?stej dyrektywy i pozbawia skuteczno?ci (effet utile) u?ycie tego wyrazu w ramach rzeczonego przepisu”(8). Po drugie, co si? tyczy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. n) sz?stej dyrektywy, prawodawca Unii w sposób wyra?ny odrzuci? pierwotny wniosek Komisji Europejskiej, która proponowa?a, aby w sposób ujednolicony wskaza? us?ugi podlegaj?ce zwolnieniu(9). Po trzecie, podj?t? przez prawodawc? Unii decyzj? o pozostawieniu pa?stwom cz?onkowskim marginesu uznania w odniesieniu do okre?lenia zwolnionych us?ug mo?na wyt?umaczy? du?? ró?norodno?ci? tradycji kulturowych i dziedzictwa regionalnego w Unii, niekiedy nawet w ramach jednego pa?stwa cz?onkowskiego(10).

33. Co jednak najistotniejsze, Trybuna? stwierdzi?, ?e przyznanie marginesu uznania w odniesieniu do zwalniania „niektórych” us?ug oznacza, i? rzeczony przepis nie spe?nia wymogów dotycz?cych mo?liwo?ci zastosowania doktryny skutku bezpo?redniego(11).

34. Po drugie, w wyroku z dnia 13 lipca 2017 r., London Borough of Ealing (C?633/15, EU:C:2017:544, pkt 19), Trybuna? odrzuci? argument, zgodnie z którym dla zapewnienia bezpo?redniej skuteczno?ci art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 pa?stwo cz?onkowskie musi podda? VAT ?wiadczenie wszystkich us?ug ?ci?le zwi?zanych ze sportem na tej podstawie, ?e by?oby to „sprzecz[n]e z brzmieniem art. 132 ust. 1 lit. m) [...], któr[y] dotycz[y] »niektórych« us?ug

„ciężkich związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym”.

35. Wszystkie te rozważania mają w pełni zastosowanie do art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, ponieważ ów przepis również odnosi się do możliwości zwalniania „niektórych” usług ciężkich związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym. Fakt przyznania państwowym członkowskim swobody uznania w tej kwestii stoi w sprzeczności z wymogiem bezwarunkowości, który z kolei stanowi konieczną przesłankę zastosowania doktryny skutku bezpośredniego. W związku z powyższym uważam, że – mając na uwadze argumenty przytoczone przez Trybunał zarówno w wyroku *British Film Institute*, jak i w wyroku *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544) – art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 nie można uznać za precyzyjny i bezwarunkowy w takim stopniu, iż wywołuje on skutek bezpośredni.

B. Analiza w świetle powszechnie przyjętych metod wykładni

36. Do takiego samego wniosku prowadzi również analiza art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 dokonana w świetle metod wykładni stosowanych zazwyczaj przez Trybunał i odnoszących się do brzmienia, kontekstu i celu omawianego przepisu.

1. Brzmienie art. 132 ust. 1 lit. m)

37. Artykuł 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 stanowi, że państwa członkowskie zwalniają z VAT „świadczonych niektórymi usługami ciężkich związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym”.

38. Skoro z brzmienia owego przepisu wynika, że państwa członkowskie zwalniają *niektóre* – a nie, podkreślimy to wyrażenie, *wszystkie* – usługi ciężkie związane ze sportem, to jasne jest, iż w tym zakresie państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobodnego uznania. Mogą one więc określić, które spośród usług związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym i świadczonych przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku zamierzają zwolnić.

39. W swoich uwagach na piśmie rząd niderlandzki twierdzi jednak, że słowa „niektórych” nie należy rozumieć w ten sposób, iż oznacza ono „pewnych, ale nie wszystkich”, lecz w ten sposób, że uwypukla ono fakt, iż przedmiotowe zwolnienie dotyczy jedynie usług ciężkich związanych ze sportem świadczonych przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku.

40. Nie mogę się zgodzić z tym stanowiskiem. Trzeba przypomnieć, że skoro pojęcie używane do określenia zwolnień przewidzianych w art. 132 dyrektywy 2006/112 ustanawia wyjątki od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT obciąża jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika, to należy je interpretować w sposób ścisły.

41. Ta zasada ścisłej wykładni nie oznacza oczywiście, że terminy użyte do zdefiniowania rzeczonych zwolnień mają być interpretowane w sposób, który pozbawiłby je skuteczności(12). Wynika z niej natomiast, że w przypadku, gdy brzmienie zwolnienia, takiego jak to przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, jest jasne, to pierwsze słowo należy nadać jego wykładni językowej.

42. Moim zdaniem stanowisko zaprezentowane przez rząd niderlandzki dałoby się obronić wówczas, gdyby któraś z tych zdań była sformułowana w inny sposób; w szczególności za gdyby wyrażenie „świadczonych przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku” było wymienione oddzielnie. Jeżeli zamiarem prawodawcy Unii byłoby nadanie owemu przepisowi takiego znaczenia, za jakim opowiada się rząd niderlandzki, to prawodawca Unii zrehabilitowałby go na przykład w następujący sposób: „niektórych usługami ciężkich związanych ze sportem lub

wychowaniem fizycznym, *mianowicie tych* ?wiadczonych przez organizacje nienastawione na osi?ganie zysku na rzecz osób uprawiaj?cych sport lub uczestnicz?cych w wychowaniu fizycznym”(13).

43. W zwi?zku z tym, maj?c na uwadze przedstawion? powy?ej regu?? wyk?adni, nie mo?na si? zgodzi? z argumentem przytoczonym przez rz?d niderlandzki.

44. Trzeba równie? zauwa?y?, ?e – zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u – wyk?adni przepisów prawa Unii nale?y dokonywa? nie tylko w ?wietle ich brzmienia, ale tak?e ich kontekstu oraz celów(14). Analiza celów, jakim s?u?y art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 i jego kontekstu tak?e prowadzi do takiego samego wniosku.

2. **Cele art. 132 ust. 1 lit. m)**

45. Prawd? jest, ?e w motywach dyrektywy 2006/112 zawarto niewiele wskazówek na temat celów art. 132 ust. 1 lit. m)(15). Z uwagi na fakt, ?e na mocy owego przepisu zwalnia si? niektóre us?ugi zwi?zane ze sportem, mo?na jednak przyj??, i? przedmiotowe zwolnienie s?u?y zach?caniu spo?ecze?stwa do podejmowania aktywno?ci fizycznej, w szczególno?ci z tego wzgl?du, ?e przyczynia si? ona do osi?gania celów w dziedzinie zdrowia publicznego(16).

46. Taki cel nie oznacza jednak, ?e zamiarem prawodawcy Unii by?o zwolnienie *wszystkich* us?ug ?ci?le zwi?zanych ze sportem, ?wiadczonych przez organizacje nienastawione na osi?ganie zysku. Prawd? jest, ?e Trybuna? uzna?, i? pojm?cie „sportu” odnosi si? do aktywno?ci cechuj?cej si? „niepozbanionym znaczenia elementem fizycznym”(17). Nie wszystkie aktywno?ci fizyczne przyczyniaj? si? jednak w tym samym stopniu do osi?gni?cia le??cego w ogólnym interesie publicznym celu polegaj?cego na utrzymaniu w?ród cz?onków populacji sprawno?ci fizycznej. Podobnie urzeczywistnianiu tego celu nie s?u?? najpewniej wszystkie us?ugi ?ci?le zwi?zane ze sportem lub wychowaniem fizycznym. W zwi?zku z powy?szym, maj?c na uwadze ów cel, prawodawca Unii móg? zatem uzna? – kieruj?c si? zasad? pomocniczo?ci zapisan? w art. 5 ust. 1 TUE – ?e to pa?stwa cz?onkowskie s? najlepiej predysponowane do powzi?cia, w drodze przepisów transponuj?cych, decyzji o tym, które us?ugi ?ci?le zwi?zane ze sportem powinny by? zwolnione.

47. Prawodawca Unii móg? doj?? do takiego wniosku z kilku wzgl?dów.

48. Po pierwsze, podobnie jak ma to miejsce w przypadku us?ug kulturalnych, w pa?stwach cz?onkowskich wyst?puje du?e zróżnicowanie zarówno w odniesieniu do uprawianych sportów, jak i w odniesieniu do podej?cia do poszczególnych dyscyplin sportowych. Na przyk?ad walki byków s? przez pewne osoby postrzegane jako jeden z powodów do wielkiej chluby Hiszpanii; z kolei w niektórych pa?stwach cz?onkowskich ten sport jest w najlepszym razie tolerowany(18), a w innych – traktowany z dezaprobat?. Sporty walki i sporty kontaktowe nios? natomiast za sob? pewne zagro?enia dla bezpiecze?stwa i kondycji fizycznej zawodników. Mniej wi?cej to samo mo?na powiedzie? o niektórych sportach ekstremalnych. Uprawianie jeszcze innych dyscyplin sportowych mo?e wzbudza? w?tpliwo?ci z punktu widzenia dobrostanu zwierzt, na który to problem poszczególne pa?stwa cz?onkowskie równie? mog? zapatrywa? si? w ró?ny sposób. W dalszej kolejno?ci warto zauwa?y?, ?e o ile pewne dyscypliny s? g??boko zakorzenione w ?yciu kulturalnym i tradycji sportowej poszczególnych pa?stw cz?onkowskich (w tym miejscu mo?na wymieni? na przyk?ad walki byków w Hiszpanii, gr? w bule we Francji, krykieta w Zjednoczonym Królestwie czy futbol gaelicki i hurling w Irlandii), to na szczeblu ca?ej Unii pozostaj? one w du?ym stopniu nieznane i rzadko uprawiane poza pa?stwami, z których si? wywodz?.

49. Wszystko to oznacza, ?e pa?stwa cz?onkowskie mog? mie? ró?ne pogl?dy na temat po?yteczno?ci tych dyscyplin i stopnia, w jakim nale?y zach?ca? spo?ecze?stwo do uprawiania

danego sportu czy też wspiera go finansowo.

50. Po drugie, już na poziomie konkretnego sportu kwestia tego, jakie niektóre usługi ściśle z nim związane powinny zostać zwolnione, może być do pewnego stopnia. Na przykład wioślarstwo można traktować jako sport w kontekście regat, ale w przypadku, gdy jest ono uprawiane w inny sposób, można je uznawać po prostu za formę spędzania wolnego czasu czy też nawet za sposób przemieszczania się. Podobnie, chociaż przejażdżki na kucykach lub przejażdżki konne z przewodnikiem należą do zakresu jazdy konnej – na przykład takie jak te, w których niekiedy w czasie wakacji uczestniczą dzieci – to jednak mogą nie spełniać przesłanek pozwalających na uznanie ich za uczestniczenie w uprawianiu sportu w świetle wymogów ustanowionych w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112. W określonych okolicznościach i pod pewnymi warunkami można je kwalifikować po prostu jako aktywność rekreacyjną, a nie jako sport w ścisłym tego słowa znaczeniu.

51. Po trzecie, zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 może powodować poważne reperkusje gospodarcze mające wpływ na świadczenie usług sportowych na poszczególnych rynkach krajowych, skoro można je przyznawać wyłącznie organizacjom nienastawionym na osiągnięcie zysku⁽¹⁹⁾. Dlatego też z uwagi na fakt, że prawodawca Unii przyznaje państwom członkowskim pewien zakres swobodnego uznania w odniesieniu do określania, które usługi mają być zwolnione, mógł on uważać, iż państwa członkowskie są lepiej predysponowane do określenia wpływu zakresu owych zwolnień na konkurencję na rynku lokalnym.

52. Wynika z tego, że prawodawca Unii mógł uznać za stosowne pozostawienie tych spraw do rozstrzygnięcia przez państwa członkowskie, co z kolei może wynikać, dlatego w owym przepisie nie należy opierać się na państwach członkowskich bezwarunkowego obowiązku zwolnienia wszelkiej działalności sportowej.

3. **Kontekst stosowania art. 132 ust. 1 lit. m)**

53. Podobnie kontekst stosowania art. 132 ust. 1 lit. m) zdaje się nie pozostawiać wątpliwości co do wykąadni, jak należy nadać temu uregulowaniu. Wikszość konkretnych zwolnień przewidzianych w art. 132 ma zastosowanie nie tylko do pewnych rodzajów działalności, lecz również – w przeciwieństwie do zwolnień, o których mowa w art. 135 – do rodzajów działalności wykonywanych przez określone kategorie usługodawców⁽²⁰⁾. Jeżeli więc art. 132 ust. 1 lit. m) miałby mieć znaczenie, za którym opowiada się rzód niderlandzki, prawodawca Unii powinien był posłużyć się słowem „niektórych” w odniesieniu do każdego z tych zwolnień. Ów kwalifikator został jednak użyty jedynie w przypadku dwóch spośród owych zwolnień, mianowicie w przypadku art. 132 ust. 1 lit. n), który dotyczy świadczenia usług kulturalnych, i art. 132 ust. 1 lit. m).

54. W konsekwencji zarówno z brzmienia, jak i z kontekstu, w jakim przyjęto art. 132 ust. 1 lit. m), wynika, że owo uregulowanie należy interpretować w ten sposób, iż przyznaje ono państwom członkowskim pewien zakres swobodnego uznania przejawiający się w możliwości wybrania przez państwa członkowskie, spośród usług związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym świadczonych przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku, takich usług, które zamierzają one zwolnić.

C. **Oddziaływanie zasady równego traktowania na wykąadni art. 132 ust. 1 lit. m)**

55. Istnieniu pewnego zakresu swobodnego uznania przyznanego państwowym członkowskim nie sprzeciwia się też zasada równego traktowania, która w kontekście VAT jest niekiedy określana mianem zasady neutralności podatkowej(21).
56. Zasada równego traktowania wymaga, aby porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmienne nie były traktowane w sposób jednakowy, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione określonej przyczyną(22).
57. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem porównywalny charakter konkretnych sytuacji, który jest wymagany, aby różnica traktowania wchodziła w zakres zasady równego traktowania, należy oceniać w świetle przedmiotu i celu danych przepisów, a także zasad i celów dziedziny prawa, do której należy analizowany akt(23). Przy stosowaniu zasady równego traktowania należy wziąć pod uwagę również zakres uprawnień przysługujących danemu podmiotowi(24).
58. Dlatego też w sytuacji, w której przepis prawa Unii pozostawia państwowym członkowskim pewną swobodę w odniesieniu do określenia przesłanek jego stosowania, zasada równego traktowania może ograniczyć swobodne uznanie, jakim dysponują te państwa członkowskie tylko wówczas, gdy zgodnie z celem owego przepisu wymagane jest traktowanie owych towarów lub usług w ten sam sposób(25). W innym przypadku zasady równego traktowania nie mogą powoływać na poparcie tezy, że taki przepis należy interpretować – wbrew jego brzmieniu – jako niepozostawiający państwowym członkowskim żadnego zakresu swobodnego uznania. W istocie w przeciwnym razie oznaczałoby to, że harmonizacja dokonywana na podstawie dowolnego aktu prawa Unii miałaby zawsze charakter całkowity.
59. Z uwagi na fakt, że zgodnie z celem art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 nie zachodzi konieczność stosowania tego samego podejścia w odniesieniu do wszystkich usług związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, z zasady równego traktowania nie wynika wymóg identycznego traktowania wszystkich takich usług. Jedynie wówczas, gdy państwo członkowskie skorzystało z przyznanego mu na mocy dyrektywy swobodnego uznania, można argumentować – w świetle celów, które owo państwo zamierza osiągnąć w drodze skorzystania z takiego swobodnego uznania – że sposób skorzystania z tego uznania faktycznie narusza zasadę równego traktowania(26).
60. W związku z tym, jeżeli chodzi o postępowanie główne, to do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy – mając na uwadze cele, które prawodawca niemiecki zamierza osiągnąć w drodze skorzystania z zakresu swobodnego uznania przyznanego mu na mocy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 – odmowa zwolnienia działalności analizowanej w postępowaniu głównym jest zgodna z zasadą równego traktowania.

D. Wyjątkowe okoliczności, w których można się powołać na art. 132 ust. 1 lit. m)

61. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału w przypadku, gdy przepis przyznaje państwowym członkowskim pewną swobodę uznania, podmioty mogą mimo to powoływać się na ten przepis w pewnych wyjątkowych okolicznościach na potrzeby zastosowania doktryny skutku bezpośredniego(27). Jest to jednak możliwe jedynie w zakresie, w jakim dane państwo członkowskie wykroczyło poza zakres swobodnego uznania(28) lub w sposób wyraźny zrzekło się kompetencji do skorzystania z zakresu przyznanego mu w ten sposób swobodnego uznania(29).
62. W przypadku art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 zakres swobodnego uznania zostanie przekroczony na przykład, jeżeli państwo członkowskie odmówi zwolnienia usługi, powołując się na niedozwolony podstaw, jak choćby w sytuacji, w której usługa nie jest

Wiadczona przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym lub w której beneficjentami usługi nie są członkowie organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku(30); w sytuacji, w której usługodawca świadczący daną usługę jest organizacją nienastawioną na zysk, ale nie jest podmiotem prawa publicznego(31); w sytuacji, w której usługa jest świadczona na rzecz osoby prawnej, a nie osoby fizycznej(32); czy te – jak już wyjaśniono – jeżeli w świetle celów zamierzonych przez krajowe przepisy stosujące to swobodne uznanie konkretna podstawa jest niezgodna z zasadą równego traktowania.

63. W niniejszej sprawie organ podatkowy odmówił zwolnienia analizowanych usług – z wyjątkiem usług polegających na organizowaniu turniejów golfowych – na tej podstawie, że nie stanowi one usług, które Niemcy zdecydowały się objąć zwolnieniem. Nie można uznać, że taka podstawa wykracza poza zakres swobody uznania przyznanej państwom członkowskim w art. 132 ust. 1 lit. m), ponieważ – jak starałem się już wyjaśnić – państwa członkowskie są co do zasady uprawnione do podjęcia decyzji o tym, jakie poszczególne usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym zamierzają zwolnić. W związku z tym Golfclub nie może bezpośrednio powoływać się na ów przepis, chyba że – jak wyjaśniono powyżej – wydaje się, iż, w świetle celów, które zamierza osiągnąć Republika Federalna Niemiec, korzystając z przyznanego jej zakresu swobodnego uznania, rzeczne usługi należało uznać za znajdujące się w tej samej sytuacji co usługi sportowe faktycznie zwolnione na mocy prawa niemieckiego. W ostatecznym rozrachunku jest to jednak zagadnienie, które musi rozstrzygnąć sąd krajowy.

64. W tym miejscu pragnę jedynie zauważyć, że owa kwestia nie została jednak bezpośrednio podniesiona w niniejszym postępowaniu, a Trybunał nie dysponuje informacjami, które pozwoliłyby mu na udzielenie w tym zakresie użytecznych wskazówek sądowi odsyłającemu.

65. W związku z tym proponuję, aby na pytanie pierwsze udzielił następującej odpowiedzi: art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż nie ma on bezpośrednio skuteczności, wobec czego jednostki nie mogą się bezpośrednio powoływać na ten przepis przed sądami krajowymi, chyba że dane państwo członkowskie wykroczyło poza zakres swobodnego uznania przyznanego mu na mocy owego przepisu tej dyrektywy(33).

V. Wnioski

66. W świetle powyższych rozważań proponuję, by na pierwsze pytanie przedstawione przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

Artykuł 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, który zwalnia „świadczanie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym” należy interpretować w ten sposób, iż nie ma on bezpośrednio skuteczności, wobec czego jednostki nie mogą się bezpośrednio powoływać na ten przepis przed sądami krajowymi, chyba że dane państwo członkowskie wykroczyło poza zakres swobodnego uznania przyznanego mu na mocy owego przepisu tej dyrektywy.

1 Język oryginału: angielski.

2 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 24 stycznia 2012 r., Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, pkt 33; z dnia 12 grudnia 2013 r., Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, pkt 18; z dnia 15 stycznia 2014 r., Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, pkt 31; z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 31; z dnia 7 lipca

2016 r., Ambisig, C-46/15, EU:C:2016:530, pkt 16.

3 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 32; z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 49; z dnia 13 lutego 2019 r., Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, pkt 38.

4 Wyroki: z dnia 26 lutego 1986 r., Marshall, 152/84, EU:C:1986:84, pkt 52; z dnia 26 października 2006 r., Pohl-Boskamp, C-317/05, EU:C:2006:684, pkt 41.

5 Wyróżnienie własne.

6 To samo dotyczy siły wyroku z dnia 12 stycznia 2006 r., Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 36, który dotyczy wykładni art. 13 cz. 1 lit. b) i art. 13 cz. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, a nie art. 13 cz. 1 lit. a) ust. 1 lit. m) tej dyrektywy.

7 Punkt 23 wyroku z dnia 15 lutego 2017 r., British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117).

8 Punkt 16 tego wyroku.

9 Punkty 19–21 tego wyroku.

10 Punkt 22 tego wyroku.

11 Punkty 23, 24 tego wyroku.

12 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 18 listopada 2004 r., Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, pkt 17; z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 19.

13 Ponadto z przebiegu prac przygotowawczych wynika, że użycie słowa „niektórych” jest konsekwencją istnienia po stronie prawodawcy wyraźnego zamiaru przyznania państwowemu członkowskim pewnego zakresu swobodnego uznania. W istocie w swoim wniosku dotyczącym szóstej dyrektywy Komisja pierwotnie proponowała, aby państwa członkowskie zwalniały „świadczące usługi przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku, prowadzące działalność w zakresie sportu lub wychowania fizycznego, i dokonywane przez nie pomocnicze względem tych usług dostawy towarów; przedmiotowe zwolnienie dotyczy jedynie transakcji bezpośrednio związanych z uprawianiem sportu i uczestnictwem w wychowaniu fizycznym przez amatorów”. Ten wniosek został jednak wyraźnie odrzucony przez Radę, która zastąpiła go tekstem odpowiadającym art. 132 ust. 1 lit. m) w jego obecnym brzmieniu. W dniu 5 grudnia 1984 r., gdy Komisja zaproponowała Radzie wykreślenie słowa „niektóre” [„określone”], Rada ponownie odrzuciła wniosek Komisji; brzmienie owego przepisu pozostało więc niezmienione względem jego pierwotnej wersji z dnia 17 maja 1977 r.

14 Zobacz na przykład wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände, C-649/17, EU:C:2019:576, pkt 37.

15 Zgodnie z orzecnictwem Trybunału „zasady pewności i jasności prawa wymagają, aby wykładnia, której ma dokonać Trybunał, była oparta na brzmieniu i wyraźnych celach odpowiednich przepisów”. Zobacz wyrok z dnia 5 maja 1988 r., Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei, 91/87, EU:C:1988:235, pkt 8.

16 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 23; z dnia 19 grudnia 2013 r., The Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, pkt 20; z dnia 26 października 2017 r., The English Bridge Union,

C-90/16, EU:C:2017:814, pkt 23. W szczególności w wyroku *Žamberk Trybunał* odrzucił argument, zgodnie z którym zwolnienie nie ma zastosowania do „niezorganizowanej i niesystematycznej aktywności sportowej”, takiej jak na przykład (bądź ce przedmiotem analizy w owej sprawie) pływanie rekreacyjne w kompleksie basenów.

17 Zobacz wyrok z dnia 26 października 2017 r., *The English Bridge Union*, C-90/16, EU:C:2017:814, pkt 22.

18 Na przykład w świetle prawa francuskiego na organizowanie walk byków zezwala się jedynie na tych terenach, na których istnieje nieprzerwana tradycja lokalna. Zobacz art. 521-1 francuskiego kodeksu karnego.

19 O ile okoliczności, że art. 132 dyrektywy 2006/112 przewiduje określone zwolnienia, w sposób nieodczyny wiążą się z zakłóceniem konkurencji (wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., *The Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, pkt 37), to nie wynika z tego, iż prawodawca Unii zamierza w pewien sposób uniemożliwić państwom członkowskim określenie zakresu takiego zakłócenia, gdy przyzna im, w art. 132 ust. 1 lit. m), swobodę uznania.

20 Zobacz wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r., *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, EU:C:2006:792, pkt 28.

21 Posługiwanie się w tym kontekście wyrażeniem „zasada neutralności podatkowej” wprowadza w błąd, ponieważ można je pomylić z przewidzianym w szóstej dyrektywie mechanizmem odliczenia skutecznym całkowitemu uwolnieniu przedsiębiorcy od ciążącego VAT naliczonego czy też zapłaconego w odniesieniu do jego działalności gospodarczej, która sama podlega opodatkowaniu VAT. W tym względzie orzecznictwo nie zawsze było wspólne. Jak bowiem podkreśliłem już w opinii w sprawie *Grup Servicii Petroliere* (C-291/18, EU:C:2019:302), w świetle niektórych wyroków zasada neutralności jest „przeniesieniem” zasady równego traktowania na grunt VAT (postanowienie z dnia 18 listopada 2014 r., *MDDP*, C-319/12, EU:C:2014:2395, pkt 38). W niektórych innych orzeczeniach Trybunał uznał ją za szczególny wyraz zasady równego traktowania (wyrok z dnia 7 marca 2013 r., *Efir*, C-19/12, niepublikowany, EU:C:2013:148, pkt 35), który się z nią nie pokrywa (wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., *Komisja/Szwecja*, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 18). W niedawnym wyroku z dnia 7 marca 2017 r., *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174), wielka izba przyjęła natomiast bardziej rygorystyczne podejście, które polega na uznaniu, że – w swoim drugim znaczeniu – pojęcie neutralności podatkowej jest tożsame z zasadą równego traktowania, ale w odniesieniu do rodzajów podatkowych prawodawcy Unii należał mimo to przyznać szeroki zakres uznania.

22 Zobacz na przykład wyrok z dnia 7 marca 2017 r., *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 41.

23 Wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r., *Arcelor Atlantique et Lorraine i in.*, C-127/07, EU:C:2008:728, pkt 26. W związku z tym dla zastosowania zasady równego traktowania nie wystarcza, że określone towary lub usługi są względem siebie konkurencyjne. Muszą być one do siebie podobne w świetle przedmiotu i celu danych przepisów, przy czym należy uwzględnić także zasady i cele danej dziedziny. Zobacz wyrok z dnia 7 marca 2017 r., *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 42, w którym zrezygnowano z podejścia zaprezentowanego w wyroku z dnia 10 listopada 2011 r., *Rank Group*, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 36. W związku z tym w prawie Unii stosowanie zasady równego traktowania pokrywa się z przeprowadzaniem badania spójności.

24 Zobacz analogicznie, w odniesieniu do istnienia selektywnej korzyści w dziedzinie pomocy państwa, wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED*, C-236/16, EU:C:2018:291, pkt 29.

25 Innymi s?owy, zasada równego traktowania nie przes?dza o istnieniu swobodnego uznania pozostawionego pa?stwom cz?onkowskim, lecz ogranicza sposób, w jaki nale?y korzysta? z takiego swobodnego uznania.

26 Zobacz w tym wzgl?dzie wyroki: z dnia 17 lutego 2005 r., Linneweber i Akritidis, C?453/02 i C?462/02, EU:C:2005:92, pkt 37; z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, pkt 50.

27 Wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies, C?363/05, EU:C:2007:391, pkt 61.

28 Zobacz w tym wzgl?dzie wyrok z dnia 12 pa?dziernika 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, pkt 38.

29 Zobacz w tym temacie wyrok z dnia 17 lutego 2005 r., Linneweber i Akritidis, C?453/02 i C?462/02, EU:C:2005:92, pkt 35.

30 Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., The Bridport and West Dorset Golf Club, C?495/12, EU:C:2013:861, pkt 32, 39.

31 Zobacz w tym wzgl?dzie wyrok z dnia 13 lipca 2017 r., London Borough of Ealing, C?633/15, EU:C:2017:544, pkt 33.

32 Zobacz wyrok z dnia 16 pa?dziernika 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, C?253/07, EU:C:2008:571, pkt 35.

33 Artyku? 132 ust. 1 lit. m) powierza wprowadzie pa?stwom cz?onkowskim zadanie dok?adnego okre?lenia, jakie us?ugi maj? by? obj?te zwolnieniem, ale ogranicza zakres tej swobody w ten sposób, ?e uzale?nia mo?liwo?? przyznania zwolnienia od tego, czy us?uga jest ?wiadczona przez organizacj? nienastawion? na osi?ganie zysku. W zwi?zku z powy?szym sugeruj?, aby Trybuna? zaj?? stanowisko w przedmiocie tego, czy pa?stwo cz?onkowskie *mo?e*, czy te? *musi* odmówi? zwolnienia us?ugi w przypadku, gdy jest ona ?wiadczona przez organizacj? nienastawion? na osi?ganie zysku, w której statucie nie wykluczono, ?e w razie jej rozwi?zania zyski mog? by? przekazane jej cz?onkom lub organizacji nastawionej na osi?ganie zysku.